

Samuli Pitkääkoski

**JPJ-WOOD OY – YRITYKSEN  
CSR-DIREKTIIVIN MUKAINEN  
KESTÄVYYSRAPORTOINTI JA SIIHEN  
VALMISTAUTUMINEN**

Opinnäytetyö

Tekniikan ammattikorkeakoulututkinto

Ympäristöteknologian koulutus

2024



**Kaakkois-Suomen  
ammattikorkeakoulu**

Tutkintonimike	Tekniikan ammattikorkeakoulututkinto
Tekijä/Tekijät	Samuli Pitkääkoski
Työn nimi	JPJ-Wood Oy – Yrityksen CSR-direktiivin mukainen vastuullisuusraportointi ja siihen valmistautuminen
Toimeksiantaja	JPJ-Wood Oy
Vuosi	2024
Sivut	37 sivua
Työn ohjaaja(t)	Henna Kauppi, Manuel Luodelahti

## TIIVISTELMÄ

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana toimi JPJ-Wood Oy. Työn tarkoituksena oli selvittää CSRD-direktiiviä (Yritysten kestävyysraportointidirektiivi), sen vaikutusta yrityksen toimintaan ja tapoja valmistautua raportoinnin tekemiseen. Olennaisena osana tätä tavoitetta oli tutkia myös ESG-vastuullisuusraportointia (ympäristö-, sosiaalinen- ja hallinnollinen vastuu) ja ESRS-Standardeja (European Sustainability Reporting Standards).

Ainestoa kerättiin erilaisista kirjoitetuista lähteistä, kuten lainsäädännöstä ja tutkimuksista. Sitä analysoitiin riittävällä kriittisyydellä ja tiivistettiin työhön sopivaksi kokonaisuudeksi. Direktiivin ja standardien avulla muodostettiin raportointimalli, joka pyrki noudattamaan olennaisuusperiaatetta koskien puualan yritystä. Malli on jaoteltu kolmeen osa-alueeseen, jotka ovat ympäristö (5 standardia), sosiaalinen vastuu (4 standardia) ja hallinto (1 standardi). Tätä mallia yritys pystyisi hyödyntämään valmistautuessaan kestävyysraportoinnin aloittamiseen. Tämän jälkeen käytiin läpi muita raportointiin vaikuttavia elementtejä sekä ympäristöviestinnän toteuttamista, josta voi vastuullisena toimijana ottaa etua toiminnan markkinointiin.

Työn tuloksena saatu malli ja ohjeistukset ovat tiettyyn pisteeseen asti hyödyllisiä toimeksiantajayritykselle. Kokonaiskuva raportoinnin vaateista selkeytyy työn analysoinnin seurauksena. Kuitenkin olennaisuusperiaatteen tulkinnan haasteellisuuden myötä voi siinä olla puutteita tai tarpeettomia indikaattoreita. Kestävyysraportoinnin esittäminen ja siihen liittyvät tekijät ovat direktiivissä selkeästi esitetty ja dokumentoitu työhön.

**Asiasanat:** Vastuullisuus, kestävyys, raportointi, yritysvastuu

Degree title	Bachelor of Engineering
Author (authors)	Samuli Pitkääkoski
Thesis title	JPJ-Wood Oy - Company's preparations for sustainability reporting in accordance with EU's CSR Directive
Commissioned by	JPJ-Wood Oy
Time	2024
Pages	37 pages
Supervisor	Henna Kauppi, Manuel Luodelahti

## ABSTRACT

The commissioning party for this thesis was JPJ-Wood Ltd. The purpose of this study was to examine the CSRD Directive (Corporate Sustainability Reporting Directive), its impact on company's operations, and methods to prepare for reporting. An integral part of this objective was also to explore ESG (Environmental, social, governance) reporting and ESRS (European Sustainability Reporting Standards).

Material for the thesis was gathered from various written sources, such as legislation and research. It was analyzed with sufficient criticality, then condensed into a suitable whole for the thesis. Using the directive and standards, a reporting model was formed aiming to adhere to the materiality principle concerning the wood industry company. The model is divided into three areas: environment (5 standards), social responsibility (4 standards), and governance (1 standard). The company could utilize this model to prepare for sustainability reporting. Subsequently, other elements affecting reporting were discussed, along with the implementation of environmental communication, which can provide an advantage in marketing as a responsible actor.

The model and guidelines obtained as a result of this study are useful for the commissioning company up to a certain point. The overall picture of reporting requirements will undoubtedly become clearer through the analysis of this work, but due to the interpretational challenges of the materiality principle, there may be deficiencies or unnecessary indicators. The presentation of sustainability reporting and its related factors are clearly outlined in the directive and documented in the thesis.

**Keywords:** Sustainability, reporting, corporate responsibility

## TERMISTÖ

Arvoketju on organisaatioiden välille syntyvä verkosto, kun puhutaan tietyn tuotteen etene-  
misestä raaka-aineesta loppukäyttäjän/asiakkaan käytettäväksi (Hänninen 2003).

ESG (vastuullisuusraportointi) ja CSR (kestävyysraportointi) käsitteet nousevat esiin  
useissa tämän työn vaiheissa, ja ovat myös käsitteinä lähellä toisiaan. Vastuullisuus yritys-  
toiminnassa, tyypillisesti kolmeen osaan jaettuna ESG (Environment, social, governance),  
tarkoittaa vastuullisuusraportointia, jolla yrityksiä voidaan vertailla ympäristövastuun, sosi-  
aalisen vastuun ja taloudellisen vastuun perusteella. Vastuullisuusraportti on siis sama  
asia kuin ESG-raportti. (Kaarto 2024.)

NFR-Direktiivi on CSRD:n edeltäjä, ja sen mukaista vastuullisuusraportointia ovat yritykset  
tehneet jo aiemmin. Kyseinen direktiivi koski vain suurimpia yrityksiä. Se velvoitti raporto-  
imaan muista kuin taloudellisista tiedoista, mutta direktiivissä määritetyt raportoitavat koko-  
naisuudet eivät olleet tarpeeksi yksityiskohtaisia. (Peill 2022.)

CSR (Corporate sustainability reporting) ja sen mukainen raportointi tarkoittaa yritysten  
kestävyysraportointia. EU on hyväksynyt tähän liittyen kestävyysraportointidirektiivin  
(CSRD) ja tämän raportoinnin konkreettisen sisällön määrittelee kestävyysraportointistan-  
dardi (ESRS). (Kaarto 2024.) Työtä luettaessa ja aiheita käsiteltäessä keskeisenä vaikutta-  
vana tekijänä on aina lainsäädäntö.

Pk-yrityksillä tarkoitetaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä, joiden vuosittainen liikevaihto on  
enintään 50 miljoonaa euroa, tase enintään 43 miljoonaa tai heillä on palveluksessa alle  
250 työntekijää (Tilastokeskus s.a.).

Sidosryhmillä tarkoitetaan organisaation ympärillä operoivia oleellisia toimijoita, eli kaikkia  
niitä tahoja, joiden kanssa organisaatio vuorovaikuttaa, joiden toiminta vaikuttaa heihin ja  
joihin heidän toimintansa vaikuttaa. Sidosryhmä voi olla niin yksilö kuin ryhmä. Esimerk-  
keinä yrityskumppanit, asiakkaat ja kilpailijat. (Tieteen Tilastokeskus 2014.)

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
2	TEORIA.....	8
2.1	Pk-yritykset ja vastuullisuusraportointi.....	8
2.2	ESG.....	8
2.2.1	Ympäristöraportointi.....	9
2.2.2	Sosiaalinen raportointi.....	10
2.2.3	Hallinnollinen raportointi.....	11
2.3	Viherpesu.....	12
2.4	Euroopan unionin kestävä kehitys.....	12
2.4.1	EU ja yritysvastuu.....	13
2.4.2	Edeltävät direktiivit.....	13
2.4.3	CSRD (Kestävyyssraportointidirektiivi).....	14
2.4.4	ESRS (Eurooppalainen kestävyysraportointistandardi).....	15
3	MENETELMÄT JA AINEISTO.....	17
4	TULOKSET.....	19
4.1	Ympäristöasioiden raportointi.....	20
4.1.1	ESRS E1.....	20
4.1.2	ESRS E2.....	21
4.1.3	ESRS E3.....	22
4.1.4	ESRS E4.....	23
4.1.5	ESRS E5.....	25
4.2	Sosiaalinen raportointi.....	26
4.2.1	ESRS S1-2.....	26
4.2.2	ESRS S3-4.....	28
4.3	Hallinnollinen raportointi.....	29
4.4	Kestävyyssraportoinnin tarkistuttaminen.....	30
4.5	Ympäristöviestinnän toteuttaminen.....	31

4.6 Tulosten tarkastelu .....	31
5 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	32
LÄHTEET .....	35

## 1 JOHDANTO

Yhteiskuntavastuullisuuden rooli yritystoiminnassa on kasvanut merkittävästi viime vuosikymmeninä. Tämä muutos heijastuu myös lainsäädännössä, kuten EU:n antamassa CSR-direktiivissä (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi, joka tekee vastuullisuusraportoinnista pakollista tietyille yrityksille (EU) 2022/2464). Tämä direktiivi velvoittaa myös suomalaisia pk-yrityksiä, kuten tämän opinnäytteen toimeksiantajaa JPJ-Wood Oy:tä, aloittamaan kestävyysraportoinnin vuodesta 2026 alkaen, kattamaan tiedot vuodesta 2025. Suomessa direktiivi koskettaa noin 800–1 000 yritystä, kun puhutaan edellä mainitun aikataulun mukaisista toimijoista (Bureau Veritas 2024).

JPJ-Wood Oy on vuonna 1994 perustettu suomalainen sahayritys Juupajolta. Yritys valmistaa vuodessa kotimaisesta raaka-aineesta noin 160 000 m<sup>3</sup> saha- ja höylätavaraa. Tuotteet menevät pääasiassa vientiin. JPJ-Wood työllistää suoraan noin 60 henkilöä ja liikevaihto yrityksellä on yli 50 miljoonaa. Jatkuva liiketoiminnan kehittäminen on olennainen osa heidän organisaationsa tavoitteita. (JPJ-Wood 2023.) Tämän taustalla on myös tämän opinnäytetyön toimeksianto, jonka myötä yritys kykenee tekemään itselleen ja sidosryhmille hyödyllistä sekä lainmukaista kestävyysraportointia.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, mitä vastuullisuus/kestävyysraportointiin kuuluu, miten se vaikuttaa yrityksen toimintaan ja millä tavoin sitä voidaan lähteä toteuttamaan. Näin yritys saa tietoa ja ratkaisuja siihen, miten valmistautua vastuullisuusraportoinnin käynnistämiseen. Työtä lukiessa on tärkeä ymmärtää, että uuden raportointitavan kehittäminen on yritykselle monivuotinen prosessi, vaikka raamit sille olisivatkin selkeät. Raportointitapaa voidaan muuttaa muun muassa omien tai sidosryhmien intressien mukaisesti noudattaen olennaisuusperiaatetta, eli mitkä tiedot ja tavoitteet ovat relevantteja yrityksen toiminnan kannalta ja minkälaisia odotuksia luodaan kehityksen suhteen, kuitenkin lain pykälät täyttäen. Työn tutkimuskysymyksinä on selvittää toimeksiantajalle, mitä ESG-raportointi ja CSR-direktiivi tarkoittavat ja miten ne vaikuttavat heidän toimintaansa.

## 2 TEORIA

### 2.1 Pk-yritykset ja vastuullisuusraportointi

Vastuullisuus tulee koko vaikuttavammaksi osaksi suomalaisten yritysten toimintaa. Tämä ilmenee niin kansainvälisissä vertailuissa, kuin tiukentuvissa lainsäädännön vaatimuksissa ja velvoitteissa. Yksi suurista vaikuttajista tähän on Euroopan unioni, joka aktiivisuudellaan haastaa jatkuvasti jäsenmaitaan jatkuvaan kehittymiseen yleisen- ja yritys vastuun kannalta. Useat EU:n vastuullisuushankkeet ovat vielä aluillaan tai koskevat vain suurimpia yrityksiä, mutta vääjäämättä pk-yritysten on alettava valmistautumaan heitä koskeviin sääntelyihin. Odotuksia tulee niin yhteiskunnan kuin sidosryhmien suunnalta. Valtaosa pk-työnantajista ovat myös tietoisia nykytilanteesta ja pitävät vastuullisuushankkeita tärkeänä osana tulevaisuutta. (EK-Liitto 2022.)

Euroopan unionin kolmesta keskeisestä vastuullisuushankkeesta yksi on tähän opinnäytetyön olennainen osa, eli kestävyysraportointi. Sillä tarkoitetaan lakisäateistä veloitetta julkaista vastuuraportti yrityksen toiminnasta. Raportoivat aihealueet ovat entistä laajempia ja yksityiskohtaisempia verrattuna edeltäviin vaatimuksiin (EK-Liitto 2022.) ja ne perustuvat työssä myöhemmin esiteltäviin lainsäädännön tekijöihin.

### 2.2 ESG

ESG-raportointimalli juontaa juurensa yritys vastuuasiantuntija John Elkingtonin (2004, 3). kehittämään kolmen pilarin malliin, joissa pilarit ovat taloudellinen-, ympäristö- ja sosiaalinen vastuu. ESG:llä tarkoitetaan taas ympäristö-, sosiaalista- ja hallinnollista vastuuta. Se on nykypäivänä iso osa yritys vastuun kokonaisuutta, ja ESG-mallia käytetään yritysten välisessä vertailussa jatkuvasti. Sidosryhmien kiinnostus vastuullisuutta kohtaan kasvaa jatkuvasti, ja yritysten on vastattava näihin odotuksiin omilla vastuullisuustoiminnoillaan. (Argenti 2016, luvut 4–5.)

Usein ESG:tä käsiteltäessä puhutaan ESG-johtamisesta. ESG-johtamisella tarkoitetaan pyrkimystä kehittää yrityksen toimintaa suhteessa ympäristöön, yhteiskuntaan ja vastuulliseen hallintotapaan, jossa tavoitteena on parantaa



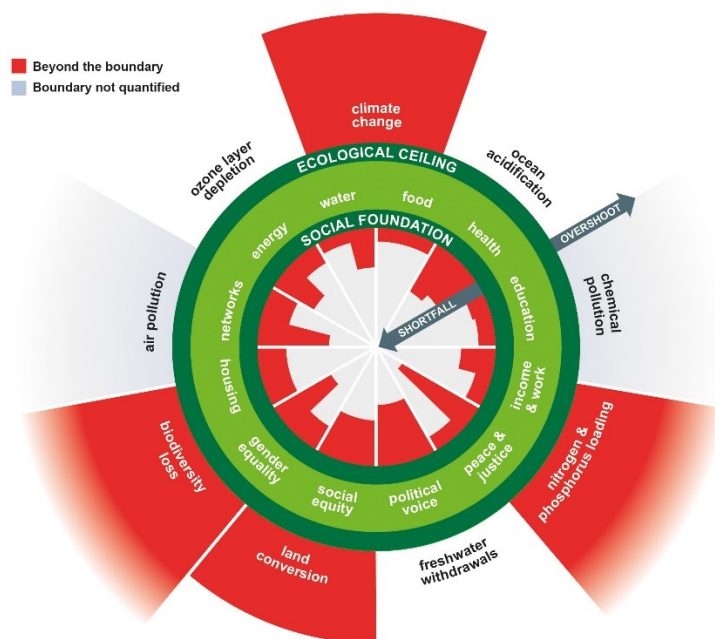
ESG-johtamista pidemmällä aikavälillä. Työkaluina näiden toimintojen parantamiseksi voidaan käyttää esimerkiksi ympäristöjärjestelmää (mm. ISO 14000), sekä CSR-periaatteita. ESG-johtaminen tapahtuu pääsääntöisesti strategisella tasolla (visio, tehtävät, kulttuuri yrityksen sisällä). Nämä strategisella tasolla asetetut päämäärät saavutetaan yrityksen muiden johtamismallien, kuten laatu- ja turvallisuusjohtamisen kautta. Lisäksi on pidettävä kaikki (CSR) näkökulmat osana toimintaa ja päätöksiä. (Kokkonen 2022.)

Hyvä ESG-johtaminen merkitsee yrityksille sitä, että he pystyvät ajan myötä osoittamaan toimintansa olevan vastuullista ja kannattavaa esimerkiksi asiakkailleen (Kokkonen 2022). Tutkimukset ovat osoittaneet ESG:n hyötyjen menevän pitkälle tuottojen parantamisen suhteen. Mozaffar Khan (2019). esittää, että ESG-mittareilla hyvin suoriutuvat yritykset voivat odottaa parempia osake-tuottoja, verrattuna niihin yrityksiin, jotka eivät ole niin menestyneitä kyseisestä näkökulmasta. Lisäksi sidosryhmät, kuten sijoittajat löytävät todennäköisemmin sijoitusarvoa yrityksestä, joissa voivat keskittyä helposti mieleisiinsä ESG-tekijöihin.

### **2.2.1 Ympäristöraportointi**

Ympäristöraportointi ja -vastuu mielletään usein kestävyutenä. Ympäristöraportointi on tärkeä osa yritysten vastuullisuuspyrkimyksiä, sillä se mahdollistaa yrityksen toimien ympäristövaikutuksen ja seurannan. Lisäksi se tarjoaa osaltaan tietoa yrityksen sitoutumisesta kestävään kehitykseen. Ympäristöasiat alkoivat ensimmäisen kerran olla osana yritysvastuullisuutta 1960-luvulla, ja se on kehittynyt ajan myötä nykyiselle tasolle, seuraten kunkin ajan trendejä. Nykyään isot kysymykset ympäristövastuullisuuden suhteen ovat ilmastonmuutos ja sitä myötä kasvihuonekaasupäästöt, sekä planeettamme varojen ylikuormitus. (Argenti 2016, luku 3.)

Ympäristöraportointi käsittää useita osa-alueita, ja ne voidaan liittää aina edelleen isompaan kokonaisuuteen. Tästä esitys kuvassa 1. Esimerkiksi yrityksen toiminnassa käytetyt polttoaineet, ovatko ne uusiutuvia vai uusiutumattomia, niiden osuus energiankulutuksesta ja sitä kautta päästöt ilmastoon.



Kuva 1. The Doughnut of social and planetary boundaries (Rasche ym. 2023, 142)

Tässä työssä keskeisiä ympäristöraportoinnin näkökulmia ovat ilmastonmuutos, saastuminen, vesi ja sen resurssit, biodiversiteetti ja ekosysteemit sekä resurssien käyttö ja kiertotalous (EFRAG 2023). Nämä tekijät, niiden muotoilu ESRS:n mukaan sekä niihin liittyvät tavoitteet ja velvoitteet esitetään tarkemmin tulokset-osiossa.

Ympäristökriteerejä seuraamalla, niistä raportoimalla ja parhaan mahdollisen lopputuloksen saavuttamiseksi tehdyllä työllä edistetään ympäristönsuojelua, säästetään luonnonvaroja, kasvatetaan uusiutuvien energianlähteiden käyttömäärää, sekä kehitetään uusia tapoja, joiden myötä työskentely muuttuu entistä kestävämmäksi tulevaisuuden kannalta.

## 2.2.2 Sosiaalinen raportointi

Sosiaalisen raportoinnin osalta keskitytään yrityksen toiminnan sosiaalisiin vaikutuksiin sen työntekijöiden ja operaatioiden suhteen. Sosiaalisessa raportoinnissa on kyse siitä, miten yhtiö suhtautuu, vaikuttaa ja arvostaa näitä mittaattavia tekijöitä. Yleisesti todettavaa on, että yleensä sosiaalisesti hyvin pärjääviä yhtiöitä yhdistää ohjaavien lakien lisäksi myös kiinnostus työntekijöiden

ja muiden sidosryhmien hyvinvoinnista ja mielipiteistä. Nykyajan markkinoilla on niin paljon valinnanvaraa, että yritysten itselleen edullisten sosiaalisten kontaktien houkuttelevuus puoleensa on entistä tärkeämpää. (Argenti 2016, luku 4.)

Sosiaaliseen raportointiin sisältyy niin ikään isompi kokonaisuus, jonka voi jakaa pienempiin osiin. Osa-alueita ovat oman työvoiman hyvinvointi, arvoketjun työntekijät, vaikuttavat yhteisöt, sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät. (EFRAG 2023.) Kun näistä asioista raportoidaan, ja työnantajat ovat kiinnostuneita yrityksen toiminnan sosiaalisista vaikutuksista, on mahdollista vaikuttaa positiivisesti monella tasolla arvoketjussa. Esimerkiksi jos yrityksen sisällä otetaan vastuu työntekijöiden hyvinvoinnista ja terveydestä, nostattaa se yleistä viihtyvyyttä ja tuo turvallisuuden tunnetta, koska työntekijä tuntee, että hänestä välitetään. Myös yksilöiden kehittäminen mm. erilaisten koulutusten avulla tuo arvokkuuden tunnetta työyhteisössä. Seuraamalla arvoketjua pidemmälle, varmistetaan työntekijöiden hyvinvointi myös muilla toiminnan tasoilla, ja sitä voidaan tarvittaessa kehittää, sekä negatiiviseen toimintaan puuttua. (Quentic 2023.)

### **2.2.3 Hallinnollinen raportointi**

Hallinnollinen raportointi käsittää yrityksen liiketoiminnan eettisyyden, läpinäkyvyyden, riskienhallinnan, turvallisuuden ja vastuullisuuden liiketoiminnan harjoittamisessa. Nämä tekijät nähdään hallinnollisina käytäntöinä ja rakenteina. Vaatimukset kohdentuvat johtoportaan tietoisuuteen ja kykyyn sisällyttää nämä näkökulmat toimintaansa. (ESRS G1, 4.)

Hallinnollisen raportoinnin yhteydessä käsitellään usein hyvää hallintotapaa. Tällä tarkoitetaan yrityksen kykyä kohdata ja täyttää sille osoitetut vaatimukset, kykyä muodostaa oikeudenmukainen johtamismalli, löytää tai kouluttaa osaavat työnjohtajat, sekä tapoja valvoa näitä toiminnan osa-alueita. Hyvää hallintotapaa noudattamalla yritys ei tee itselleen mainehaittaa, se ottaa osuutensa yhteiskuntavastuusta ja varmistaa yritystoiminnan eettisyyden. (Quentic 2023.)

### 2.3 Viherpesu

Yrity maailmassa tapahtuu myös epäoikeudenmukaista vastuullisuusraportointia ja ympäristöviestintää. Tällaisesta toiminnasta käytetään termiä viherpesu. Viherpesulla tarkoitetaan tarkoituksenmukaista harhaanjohtavaa viestintää ja disinformaatiota, liittyen nimenomaan ympäristöasioihin. Viherpesussa voidaan esimerkiksi yhdistää huonot ympäristövaikutukset positiivisiin väitteisiin. Sitä voidaan harjoittaa koskemaan niin omia tuotteita kuin toimintaa yleisesti. Viherpesu ei aina ole tarkoituksellista, ja lisäämällä tietoisuutta ympäristöön ja siihen kohdistuvaan viestintään, voitaisiin välttää näitä vahinkotapauksia. (Rajala s.a.)

Viherpesun yhteydessä käsitellään usein ”viherpesun seitsemää syntiä”, eli tapoja, joilla viherpesua harjoitetaan. Näitä ovat piilotettu vaihtokauppa, todisteettomuus, epämääräisyys, epäolennaisuus, parempi kahdesta pahasta, valehtelu ja väärin ympäristömerkkien käyttö. Näistä esimerkkeinä voidaan käyttää esimerkiksi jonkin tuotteen leimaamista vihreäksi vain yhden tietyn ominaisuuden ja prosessin vaiheen perusteella, mutta muita kohteita pimitetään. Lisäksi voidaan julistaa tuotteita vihreäksi, vaikka siitä ei ole todistusaineistoa, tai käytetään suoraan väärennettyä sertifikaattia. Olennaisesti myös suora harhaanjohtaminen ja valehtelu ovat pahanlaatuisia viherpesun merkkejä. (Rajala s.a.)

### 2.4 Euroopan unionin kestävä kehitys

Euroopan unionin Green Deal -ohjelma on kehitetty edistämään unionin tavoitetta, jonka mukaan sen jäsenmaiden tulisi olla hiilineutraaleja vuoteen 2050 mennessä. Tämän vuoksi on luotu vastuullisuushankkeita, joista kolme isointa ovat EU-taksonomia, yritysvastuulaki ja kestävyysraportointi. EU-taksonomian tehtävänä on luoda kriteerit ympäristöystävällisen liiketoiminnan kannattavuudelle. Jos yritys on taksonomiavelvollinen, täytyy sen tarkastella toimintaansa eri ympäristönäkökulmien kannalta. Lisäksi yritysten tulee ilmoittaa taksonomian mukainen prosentuaalinen määrä liikevaihdosta. Vaikka EU-taksonomia onkin enemmän rahoitusmarkkinoilla toimivia yrityksiä koskeva asia, osoittaa se Euroopan unionin monialaisen ja sitoutuneen suhtautumisen kestäväan kehitykseen. (Ecoreal s.a.)

EU:n yritys vastuulaki on nimeltään yritystoimintaa koskevan huolellisuusvelvoitteen direktiivi (CSDDD). Tämä laki velvoittaa yritykset ottamaan vastuuta toimitus/arvoketjunsä vastuullisuusvaikutuksista, tarkoittaen, että yritysten tulee tunnistaa, ehkäistä ja ratkaista näitä haitallisiin tekijöihin liittyviä ongelmia. Direktiivin tavoitteena on saada yritykset kiinnostumaan alihankintaketjujen toimintaperiaatteista, varsinkin kehittyneissä maissa, ja tämän myötä ehkäistä aiheuttamaansa epäsuoraa negatiivista vaikutusta mm. ympäristöasioihin ja ihmisoikeusrikkomuksiin liittyen. (Ek-liitto 2022.) Tämä laki hyväksyttiin aiemmin tänä keväänä, ja Suomen kohdalla se koskee aluksi 139 isointa yritystä. (Pelli 2024.)

### **2.4.1 EU ja yritys vastuu**

Euroopan Unionin säännöt edellyttävät, että yritykset raportoivat säännöllisesti toimintansa aikana kohtaamistaan riskeistä liittyen ympäristöön, sosiaalisiin tilanteisiin ja hallintoon. Nämä säännöt auttavat arvioimaan yrityksiä, ja valitsemaan kohteekseen ne, jotka parhaiten edistävät Unionin tavoitteita kohti kestävä kehitystä ja sitä myötä eurooppalaista vihreää sopimusta. (Euroopan komissio 2023.)

Yritys vastuu Suomessa ja muissa Euroopan maissa miellettiin pitkään siten, millä tavoin yritys onnistuu välttämään haittojen tuottoa ympäristöön ja yhteiskuntaan. Tällaista vastuuta kutsutaan nykyään negatiiviseksi vastuuksi, sillä tätä periaatetta noudattaessa ei haluttu kuitenkaan tuoda esille sitä kaikkea positiivista vaikutusta, mitä yritykset toiminnallaan voivat edellä mainittuihin tuoda. (Huttunen 2023.) Näiden ajatusten kehittymisen myötä yhteiskunta on tullut vain aina kiinnostuneemmaksi vastuullisuudesta, ja edennyt niin pitkälle, että toimintaa on alettu säätelämään laein. Siitä esimerkkinä on yritysten kestävä kehityksen raportoinnin direktiivi, joka koskee raportoitavaa ympäristö- ja sosiaalista tietoa. (Euroopan komissio 2023.)

### **2.4.2 Edeltävät direktiivit**

NFRD:llä tarkoitetaan direktiiviä muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (Non-Financial Reporting Directive 2014/95/EU) ja se on CSR-direktiivin edeltäjä. Direktiivin tavoitteena oli yritysten välistä läpinäkyvyyttä ja saada yritykset harjoittamaan kestävämpää liiketoimintaa. Direktiivi koski vain suuria

yrittäjiä, joiden oli annettava muitakin kuin taloudellisia selvityksiä toiminnastaan. Näitä tietoja olivat mm. kuvaus liiketoimintamallista, toimintaperiaatteista ja niiden noudattamisesta, edeltäviin aiheisiin liittyvistä riskeistä ja niiden hallintaan valmistautumisesta. Näitä tietoja ei vaadittu varmentamaan Suomessa. (Peill 2022.)

NFRD katsottiin liian pintapuoliseksi konseptiksi. Se ei palvellut sijoittajien ja EU:n yleisien tavoitteiden kattamia tietoja. Kun EU:n Green Deal -hanke tuli entistä yksityiskohtaisemmaksi, oli selvää, että tarvittiin uudenlaista ja yksityiskohtaisempaa lainsäädäntöä liittyen raportointivaatimuksiin. Tämän myötä CSR-direktiiviä aloitettiin kehittämään. (Peill 2022.)

### **2.4.3 CSRD (Kestävyysraportointidirektiivi)**

Yritysten toiminta vaikuttaa maailmassa moninaisesti, niin positiivisella kuin negatiivisellakin tavalla. Erilaiset toimintatavat liittyen johtamiseen, toiminnan toteutukseen, sekä yrityksen ja kuluttajan tarpeisiin, ovat aiheuttaneet sen, että toimintoja koskien yritysvastuuta on haluttu säädellä erilaisten ohjeiden tai lakien avulla, ja niiden noudattamista seurata raportoinnin myötä. Ennen CSR-Direktiiviä näiden tapojen soveltaminen ja niistä raportointi on ollut vapaaehtoista, sekä sidoksissa siihen, minkä alan toimija yritys on, sekä mitkä tekijät yritys on nähnyt olennaisimmiksi raportoida sidosryhmien kiinnostuksen kannalta. (Huttunen 2023.)

Euroopan unionin direktiivi 2022/2464, eli CSR-Direktiivi on Euroopan unionin täytäntöön panema lainsäädäntötoimi, joka tuli voimaan 5.12.2023 (Euroopan komissio 2023). Direktiivin myötä Unionin jäsenvaltiot ovat velvollisia raportimaan yritystensä vastuullisuudesta. Tästä seuraamuksena on jäsenvaltioiden yritysten kehittyminen kestäväää ja vastuullista liiketoimintaa kohti, sekä läpinäkyvyys ja luottamus yritysten toiminnassa. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464.)

CSRD on tärkeä direktiivi, kun halutaan ohjata pääomavirtoja kohti vihreämpää tulevaisuutta. Direktiivin avulla voidaan saada selville, mitkä investointikohteet ovat parhaita kestävyystietoihin verrattaessa. Direktiivi ja sen standar-

dit määräävät sen, mitä julkaistaan ja millä tavoin. Se tekee yrityksistä velvollisia julkaisemaan raportteja kestävyystoiminnoistaan, kattuen niin ympäristön, sosiaaliset asiakokonaisuudet kuin yrityshallinnon. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2023.)

Direktiivi kattaa laajasti aihealueita, kuten myös työssä tarkasteltavana olevat ympäristö, sosiaalinen ja hallinnollinen vastuu. Näiden aihealueiden tavoitteena on pyrkiä varmistamaan, että yritykset ottavat huomioon direktiivissä määrätyt asiat toiminnassaan, sekä saada yritykset raportoimaan näistä säännöllisin väliajoin. Nämä raportoinnit velvoitetaan suorittamaan yrityksen omilla verkkosivuilla toimintakertomuksen yhteydessä, noudattaen määritettyä raportointimuotoa ja oikeita kestävyysraportointitunnisteita. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464.)

#### **2.4.4 ESRS (Eurooppalainen kestävyysraportointistandardi)**

ESRS-standardit EU:n komission hyväksymä standardipaketti, joka astui voimaan 1.1.2024. Sen mukainen raportointi toteutetaan vaiheittain, ja ensimmäisenä raportointivelvollisia ovat mm. ne organisaatiot, jotka kuuluivat myös NFRD:n piiriin. Sen jälkeen vuorossa ovat yritykset, joiden kohdalla täytyy vähintään kaksi kohtaa seuraavasta kolmesta ehdosta: Taseen loppusumma vähintään 20 miljoona euroa, Liikevaihto vähintään 40 miljoonaa euroa, tai tilikauden aikana yrityksen palveluksessa on vähintään 250 henkilöä. (Karppinen 2023). Työn toimeksiantajayritys kuuluu tähän kategoriaan, joten heidän raportointivelvollisuutensa alkaa vuonna 2026, jolloin raportoidaan vuoden 2025 tietoja.

ESRS-standardien tarkoituksena on yhtenäistää kestävyysraportointia yritysten välillä, sekä toteuttaa osaltaan CSRD:n mukaista linjausta. Standardit määräävät tavan, jolla yrityksiä tulee tuoda esiin toimintaansa liittyvät kestävä kehityksen indikaattorit, joita ovat toiminnan haitalliset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet. (Karppinen 2023.)

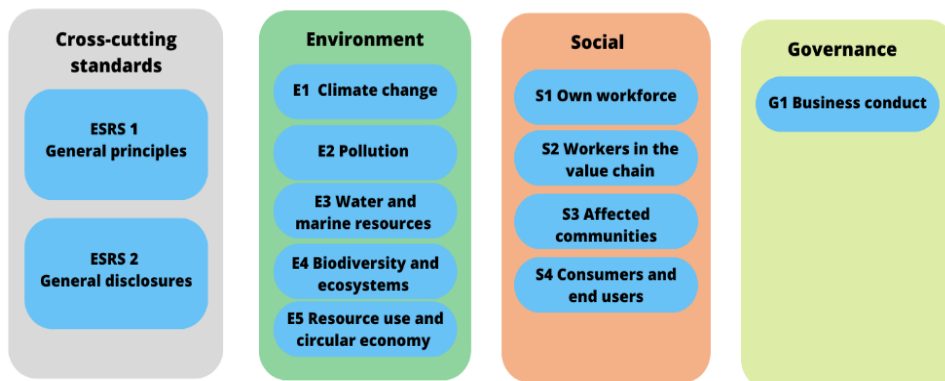
EU:n standardeihin liittyvässä delegoidussa asetusjulkaisussa on tiivistettynä ESRS-standardien periaatteet ja sisältö. Niiden mukaan standardien mukaiset tiedot julkaistaan vuosittain osana yrityksen toimintakertomusta, jossa tulee

samaan aikaan ilmi vuosittaiset taloudelliset tiedot. Tiedot ja aiheisiin liittyvät tavoitteet jaotellaan kolmeen osaan: lyhyt (tilikausi), keskipitkä (alle viisi vuotta) ja pitkä (yli viisi vuotta). Raportointiin kuuluvat asiakokonaisuudet ovat seuraavanlaisia: Lyhyt kuvaus liiketoiminnoista ja strategiasta, aikaan sidotut kestävyystavoitteet, vastuullisuus ja siihen liittyvä johtaminen sekä politiikka, kuvaus huolellisuusvelvoitteesta ja siitä, miten kestävyysaiheet sisällytetään yhtiön palkitsemisjärjestelmään, kuvaus haitallisista vaikutuksista ja riskitekijöistä liittyen toimintaan, niihin kohdistuvat toimenpiteet, sekä niiden tuloksellisuus. Lisäksi on mainittava oleelliset kestävyysindikaattorit (data points). Nämä tiedot kestävyysraportoinnista on varmennettava ulkopuolisen toimijan kautta.

Kuvassa 2 on esitetty kuvaus ESRS-standardien jakaantumisesta. ESRS 1 ja 2 standardit ovat läpileikkaavia standardeja, eli ne liittyvät ja vaikuttavat kaikkiin kestävyysteemoihin. ESRS 1 kattaa yleiset vaatimukset standardeille, eli se ohjaa raportoinnin läpinäkyvyyttä, periaatteita, luotettavuutta ja arvoketjua. ESRS 2 kattaa puolestaan yleiset raportointivaatimukset, joita sovelletaan kaikkiin standardin mukaan tehtäviin vastuullisuusraportteihin. Siinä veloitetaan raportoimaan mm. kestävyysvaikutuksista, liiketoimintamallista ja yrityksen strategiasta. Loput kymmenen standardia on jaoteltu ESG-mallin mukaisesti ympäristö-, sosiaalinen- ja hallinto-osuuksiin. Ympäristö-osiossa halutaan tietoa ilmastonmuutokseen (E1), saastumiseen (E2), vesiresursseihin (E3), biodiversiteettiin (luonnon monimuotoisuus) ja ekosysteemeihin (E4), sekä resurssien käyttöön ja kiertotalouteen (E5) liittyviin tekijöihin. Sosiaalinen osuus kattaa oman työvoiman ja sen hyvinvoinnin (S1), arvoketjun työntekijät (S2), vaikuttavat yhteisöt (S3), ja kuluttajat sekä loppukäyttäjät (S4). Hallinto-osuudessa on kyse liiketoiminnan käytännöstä (G1). (Karppinen 2023.)



## ESRS Standards



Kuva 2. ESRS-standardien jakaantuminen ESG-mallin mukaisesti (Karppinen 2023).

Egdley ym. (2015) mukaan raportoitaviin asioihin vaikuttaa aina olennaisuusperiaate, joka takaa sen, että raportoitavat tiedot ovat olennaisia tietyn alan yrityksen kannalta. Olennaisuusperiaate kattaa ympäristö-, sosiaaliset- ja hallinnolliset vaikutukset. Sen tarkoitus on tehdä raportoidusta tiedosta käyttäjälleen relevanttia, sekä lisätä läpinäkyvyyttä. Esimerkiksi SASB (2023) määrittelee olennaisuuden siten, että yrityksen raportoivat tiedot ovat niitä toimialakohaisia ESG-tekijöitä, jotka nähdään tärkeimmiksi taloudellisen suoriutumisen kannalta. (Leskinen 2023, 27–28.)

Ennen yritykset ovat noudattaneet raportoinnissa olennaisuusperiaatetta siten, että he ovat määritelleet itse raportoitavat asiat. CSRD:n ja ESRS:n myötä olennaisuusperiaate muuttuu siten, että raportoitavat tiedot ovat yrityksen toimintaan katsottuna relevantteja. Toinen olennainen muutos on myös raportointitapa. Erillisen julkaisun sijaan tulevat vastuullisuusraportit on sisällytettävä osaksi tilinpäätöksen toimintakertomusta. (EK-Liitto 2022.)

### 3 MENETELMÄT JA AINEISTO

Työssä tarkastellaan ESG-mallin mukaan toimivaa Corporate Social Responsibility (CSR) -direktiiviä. Tämä raportointi kattaa yrityksen toiminnan keskeiset kestävyysnäkökulmat, eli ympäristövastuun, sosiaalisen vastuun ja hallinnon.

Direktiivin myötä yritysten on otettava nämä näkökulmat huomioon raportoidessaan toimintansa vaikutuksista. Lisäksi työssä tutkittiin CSRD-raportoinnin standardien, eli ESRS:n (Environmental, Social, and Governance Reporting Standards) roolia. Nämä standardit määrittelevät, miten kestävyysraportointi tulisi toteuttaa ja mitä se tulisi kattaa. (EFRAG 2023.)

Opinnäytetyön tutkimustapa on laadullinen ja toiminnallinen tutkimus. Eli pyritään lähestymään tutkimusongelmia siten, että saataisiin mahdollisimman kokonainen kuva aiheesta. Tutkimus itsessään on pitkälti teoriapainotteinen, ja aihepiirin sisäistämisen jälkeen pyritään toiminnallisella tavalla ratkaisemaan ongelmat, eli tarjotaan toimeksiantajayritykselle ratkaisumahdollisuuksia toiminnan kehittämiseen ja käytännön toteutukseen arkipäiväisessä työssä.

Tutkimuksen aineistoa kerään mahdollisimman monipuolisesti. Aineistona toimii lainsäädäntödokumentit, aiheeseen liittyvät tutkimukset, yritysten tietopakettit, ja muu kirjoitettu materiaali. Aineisto kerätään suurimmaksi osin julkisista lähteistä, ja sitä kohdellaan asianmukaisen kriittisesti.

Opinnäytteen tutkimusprosessi eteni seuraavanlaisesti:

1. Kerätiin laaja-alainen aineisto aiheeseen liittyen. Käytiin läpi lainsäädäntöä ja tutkimuksia, jotta ymmärrettiin asiakokonaisuudet.
2. Analysoitiin löydettyä tietoa teoreettisesti ja tarvittavalla kriittisyydellä. Täten voitiin sisäistää CSRD ja ESG käsitteinä, ja rinnastaa ne toimeksiantajayrityksen toimintaan.
3. Tutkimusten pohjalta kehitettiin, joka auttaisi toimeksiantajayritystä valmistautumaan vastuullisuusraportointiin ja hyödyntämään sitä liiketoiminnan kehittämisessä. Malli on muodostettu taulukoksi, johon on jaoteltu eri tekijöistä koostuvia kokonaisuuksia. Taulukon kokonaisuudet eivät ole ainoa ja oikea tapa tehdä raportointia, mutta se antaa suunta- viivoja sen toteutukseen.
4. Tarkasteltiin lyhyesti ympäristöviestinnän tapoja yrityksen kannalta, pohjautuen tutkimukseen aiheesta.

## 4 TULOKSET

Tulokset on käsitelty jaoteltuna ESG-mallin mukaisesti. Raportoitavista asioista tehtiin taulukkoesimerkki, johon täytettiin tarvittavat tiedot ja osoitettiin miten kukin kohta tulisi täyttää. Malli noudattaa ESRS-standardia. Taulukkoesimerkit ovat esitetty siten, että ne olisivat mahdollisimman olennaisia puualan toimijalle. Tämä tarkoittaa sitä, että se ei ole vakio kaikille yrityksille. Taulukon tilikausi -kohtaan tulisi laittaa kyseisen raportoitavan vuoden määrä/indikaattorin arvo (merkitään taulukossa arvolla x), ja tätä lukua verrataan ajan kuluessa eri vuoden tavoitteisiin. Eli vuoden 2030 kohtaan tulisi täyttää viiden vuoden tavoitearvo, ja 2030 kohtaan pidemmän ajan tai lopullinen tavoitearvo, riippuen millä aikataululla sen voi saavuttaa. Kun vuosilukusarakkeita ei tietystä kohdista löydy, tarkoittaa se, että raportointi on suositeltu tehtäväksi kirjoittaen.

Yritykselle, joka ei ennen ole tehnyt vastuullisuus- tai kestävyysraportointia, täysin uudenlaisen raportoinnin tuottaminen on haastavaa. Tällaiset tahot voivat hakea inspiraatiota ja oppia raportoinnista tutkimalla sellaisia yritysten vastuullisuusraportteja, joissa on käytetty GRI-ohjeistusta. (Global Reporting Initiative). Näitä raportteja löytyy mm. isompien yritysten vuosikertomuksista. GRI on vanhempi raportointiohjeistus, jonka avulla ESRS:ää on kehitetty, ja GRI:n ja ESRS:n toimijat tekevät yhteistyötä raportointistandardin sovitteluun. GRI ja ESRS jakavat paljon samoja aihealueita (ESG), mutta ne eivät silti ole täysin samanlaiset. ESRS on tehty tarkoituksella vaativammaksi, ja siinä haetaan yksityiskohtaisempaa raportointia. Silti, näiden raportointimallien yhteneväisyys voi auttaa ymmärtämään, mitä ja miten raportointia voi toteuttaa. (Third Rock 2022.) GRI-raporteissa löytyy niin ikään paljon numeerisia arvoja sisältäviä taulukoita, kuin sellaisia, joissa yksi asiakokonaisuus on selitetty auki pidemmässä tekstissä. Tällaiset tekstit ovat myös usein osa jonkinlaista taulukkoa, yleensä linkkinä.

Taulukossa esiintyvien tekijöiden lisäksi yrityksen tulee määrittää jokaisen standardin mukaiseen raportointikohdan osalta sen taloudelliset vaikutukset lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä, liittyen riskeihin ja mahdollisuuksiin. Taulukoissa esiintyvät raportointiesimerkit noudattavat ESRS 1 yleisiä vaatimuksia standardeille ja ESRS 2 yleisiä raportointivaatimuksia. (EFRAG 2023.)

Tärkeänä asiana on tiedostaa, että raportoitaessa ESRS:n mukaan yrityksen ilmastovaikutuksista, on raportointilaskentamallina käytettävä GHG-protokollaa (Scope 1–3) (GreenCarbon 2023).

Kun yritys lähtee valmistelemaan omaan raporttiaan, voi mallia ottaa taulukoista siten, että yhden mitattavan tekijän kohdalla otetaan sen kohdan vaaka-suunnassa olevat indikaattorit sekä tulokset, ja niistä voi muodostaa yhden kokonaisuuden. Tilikausi-kohtia tulee siis useampia per esitetty vaakarivi. Lisäksi on mahdollista jakaa raportointia tuloskohtaisten arvojen mukaan. Esimerkiksi tekijät, joita mitataan kuutiometreissä voivat olla jaoteltuina ominaan, ja tekijät, jotka ilmoitetaan rahallisena arvona ovat omassa osiossaan. Tuloksia voi esittää numeerisena arvona ja taulukoituna, tällä tavalla se on helpointa ja yksinkertaisinta. Kuitenkin jokaisessa kolmen asiakokonaisuuden osissa on kohtia, joiden toimintatapoja on avattava pidemmällä tekstillä käsityksen saamiseksi, kuten toiminnan vaikutusten kuvailussa suhteessa biodiversiteettiin, ja työn eettisyyden ja vaatimuksien noudattaminen. Esimerkiksiyksikköjä, joissa osoitetaan miten tuloksen voi tuoda ilmi, on lisätty taulukon eri kohtiin suluissa. Muun muassa ympäristöosiosta pääraaka-aineen eli sisään tulevan puun määrän voisi ilmoittaa kuutiometreinä x milj. m<sup>3</sup>, tai sosiaalisesta osasta maksetun palkan määrä x milj. €.

## 4.1 Ympäristöasioiden raportointi

### 4.1.1 ESRS E1

Tämä standardi määrittää toimet ilmastonmuutoksen lieventämiseen ja siihen sopeutumiseen. Tutkimustulokset on esitetty taulukossa 1. Suunnitelmat ja tavoitetoimenpiteet tehdään sen vuoksi, että saavutetaan Pariisin ilmastositomuksen mukainen globaalin lämpenemisen raja 1,5 celsiusasteeseen. (EFRAG 2023, 5–6.)

Taulukko 1. ESRS E1 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus	2025	2030	2030→
------------------	--------------------------------	------	------	-------

<b>Sisään tulevat epäsuorat</b>	Toimittajien metsänomistajien määrä, puun alkuperä tiedossa (%) ja sertifioidun puun määrä (%), fossiiliset päästöt (GHG)	x	x	x
<b>Sisään tulevat suorat</b>	Raaka-aineet (m <sup>3</sup> ), uusiutuva ja fossiilinen energia/polttoaineet (GWh)	x	x	x
<b>Epäsuorat poislähtevät</b>	Asiakkaiden, yhteistyömaiden ja loppukäyttäjien määrä, CO <sub>2</sub> -päästöt (t), tuotteisiin sitoutuneen hiilen määrä (t)	x	x	x
<b>Suorat poislähtevät</b>	Lämpölaitoksen energiamäärä (GWh), valmis sahatarava (m <sup>3</sup> ), liikevaihto ja -voitto (€)	x	x	x
<b>Muut toimenpiteet, joilla pyritään estämään negatiivisia vaikutuksia</b>	Istutustyö, ympäristömerkittyjen tuotteiden määrä	x	x	x

Tässä standardissa mainitut indikaattorit ovat kokonaan merkittävissä numeerisilla arvoilla. Ne voi jakaa joko taulukon osoittamalla tavalla vaakariveittäin tai yhdistelemällä indikaattorit yksiköittäin.

#### 4.1.2 ESRS E2

Tämä standardi määrittää ilmoitusvaatimukset ilman, veden ja maaperän päästö- ja saastumisasioissa. Siihen kuuluu myös raportointi vaarallisista aineista. Standardin avulla käyttäjät saavat ymmärryksen käytettävien aineiden todellisista ja potentiaalisista vaikutuksista, samalla ottaen huomioon mahdolliset rajoitukset niiden käytölle, jakelulle tai kaupallistamiselle. Raportista tulee

saada selville, miten toiminta vaikuttaa mitattavien parametrien mukaan positiivisesti tai negatiivisesti. Tutkimustulokset on esitetty taulukossa 2. (EFRAG 2023, 4–6.)

Taulukko 2. ESRS E2 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus	2025	2030	2030→
<b>Päästöt ilmaan</b>	Typpi- ja rikkioksidit, hiukkaspäästöt, VOCit, CO2 (fossiilinen, biogeeninen) (t)	x	x	x
<b>Päästöt veteen</b>	biologinen ja kemiallinen hapenkulutus, orgaaniset yhdisteet (t)	x	x	x
<b>Päästöt maaperään</b>	Kemikaalit ja öljyt (l)	x	x	x
<b>Muut toimenpiteet, joilla pyritään esittämään negatiivisia vaikutuksia</b>	Käytetyn materiaalin valinnat, kuljetusreitit, kaupanteon vaihtokutukset (teksti)			

Tämän standardin kohdalla esiintyy niin numeerisilla arvoilla kuin kirjoittaen raportoitavaa informaatiota. Raporttia muodostaessa on mietittävä, yhdistääkö kaikki kirjoitetut raportointikohdat yhdeksi kokonaisuudeksi, vai jakaako niitä standardien mukaisesti. Muut toimenpiteet tämän standardin osalta on järkevää esittää kirjoittaen, sillä sen avulla voidaan antaa osviittaa toimintaperiaatteista usean eri indikaattorin suhteen.

#### 4.1.3 ESRS E3

Tämä standardi määrittää ilmoitusvaatimukset veden ja merellisten resurssien suhteen. ”Vesi” kattaa tässä standardissa pinta ja pohjaveden, ja niistä vaaditut ilmoitukset liittyvät vedenkulutukseen yrityksen toiminnassa, tuotteissa ja

palveluissa. ”Merelliset resurssit” tarkoittavat kyseisten resurssien hyödyntämistä taloudellisessa toiminnassa. (EFRAG 2023, 4–6.)

Taulukko 3. ESRS E3 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus	2025	2030	2030→
Veden käyttö	Pinta- pohja- ja kunnallinen vesi (m <sup>3</sup> )	x	x	x
Jätevesi	Jäteveden määrä (m <sup>3</sup> )	x	x	x
Jäähdytysvesi	Jäähdytysveden määrä (m <sup>3</sup> )	x	x	x
Toimenpiteet, joiden avulla suojataan standardin resursseja	Säännöstely, kuljetusreitit (teksti)			

Tässä standardissa eri vesimäärät on helppo raportoida yhtenäisenä. Säännöstelyn ja kuljetusreittien kohdalla raportoidaan nimenomaan siitä, miten toiminnan eri osa-alueilla voitaisiin säästää veden kulutuksessa, ja minkälaisia mahdollisia vesiteitse meneviä kuljetusreittejä yritys käyttää. Tutkimustulokset on esitetty taulukossa 3.

#### 4.1.4 ESRS E4

Tämä standardi määrittää ilmoitusvaatimukset koskien toiminnan suhdetta vesistöjen elinympäristöihin, ekosysteemeihin, eläin- ja kasvilajien populaatioihin. Standardissa termi ”biodiversiteetti” tarkoittaa kaikkien ekosysteemin lähteiden eläviä organismeja. (EFRAG 2023, 4–6.)

Taulukko 4. ESRS E4 mukainen raportointi. (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus	2025	2030	2030→

<b>Maa-alueiden käyttö</b>	Laitoksen toiminnan alue, hakkuualueet (m <sup>2</sup> ) ja toimenpiteiden vaikutus käytettyihin maa-alueisiin (teksti)	x	x	x
<b>Uhat ja mahdolliset positiiviset tekijät</b>	Toiminnasta aiheutuvat mahdolliset uhat tai positiiviset vaikutukset toiminta-alueen lajeille, biodiversiteetille, sekä suojelluille alueille (teksti)			
<b>Käytettyjen metsien hiilimäärät</b>	Tuotteisiin sitoutuneen hiilen määrä, metsien hiilinielut	x	x	x
<b>Raaka-aineet</b>	Raakamateriaalien alkuperä (esim. 100 % Suomesta)	x	x	x
<b>Kemiallisten aineiden käyttö</b>	Aineiden käytöstä aiheutuvat mahdolliset haitat ympäristölle (teksti)			
<b>Muut toimenpiteet, joilla pyritään estämään negatiivisia vaikutuksia</b>	Omien sivutuotteiden hyötykäyttö (teksti)	x	x	x

Tässä standardissa on paljon kirjoittamalla raportoitavaa asiaa. Voi olla edullisinta yhdistää tämän standardin osalta kaikki numeerisesti raportoitavat arvot yhdeksi kokonaisuudeksi. Numeerisia arvoja voi myös avata lisää tekstillä, esimerkiksi hakkuualueiden laajuus yhdistettynä toimenpiteiden vaikutuksiin näillä alueilla. Lisäksi voidaan avata mahdollisia toimenpiteitä, mitä suoritetaan alueiden parantamiseksi, tai haittavaikutuksien ennaltaehkäisyksi. Tulokset on esitetty taulukossa 4.



#### 4.1.5 ESRS E5

Tämä standardi määrittää ilmoitusvaatimukset resurssien käyttöön, kiertotalouteen ja jätteisiin. Se selventää toiminnan vaikutuksen resurssien käytön, kiertotalouden, sekä jätteen määrän suhteen. Kiertotaloudella tarkoitetaan talousjärjestelmää, jolla tuotteiden, materiaalien ja resurssien arvoa ylläpidetään mahdollisimman pitkään, ja raportoinnissa vaikutukset voivat esiintyä joko positiivisina tai negatiivisina. Tulokset on esitetty taulukossa 5. (EFRAG 2023, 4–6.)

Taulukko 5. ESRS E5 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus	2025	2030	2030→
<b>Jätteet</b>	Jätteen määrä (t), kaatopaikat, kompostointi, jätteenpolttu, vaarallisten jätteiden käsittely (teksti)	x	x	x
<b>Tuotteet/sivutuotteet</b>	Sivutuotteiden hyötykäyttö/jatkojalostus, esim. sahanpuru, tuotettu tavaramäärä ja sen uusiutuvuus	x	x	x
<b>Kiertotalous</b>	Energian hyötykäyttö, kierrätys (kuivattonni), uusiutuvat polttoaineet (GWh), materiaalin pysyvyys, muu tehokas käyttö, arvoketjun vaiheet, joissa otetaan huomioon resurssien käyttö, niihin liittyvät riskit ja vaikutukset (teksti)	x	x	x
<b>Muut toimenpiteet, joilla pyritään estämään negatiivisia vaikutuksia</b>	Suunnitelma jätteiden preventioon, kierrätykseen, käsittelyyn (teksti)			

Tämän standardin mukaan raportoitaessa on tärkeää ymmärtää aiheen kokonaiskuva, sillä vaikka indikaattorit ovatkin jaoteltu taulukon osoittamalla tavalla, on niillä kaikilla nykypäivänä yhteys kiertotalouteen. Indikaattorien määrien raportoinnin lisäksi voidaan niihin liittyviä toimintoja ja tavoitteita avata enemmän tekstillä. Esimerkiksi sivutuotteiden määrän lisäksi voidaan kertoa niiden jakautumisesta ja siitä, miten sivutuotteita konkreettisesti käytetään hyväksi yhtiön toiminnassa. Muun muassa sahalaitokset käyttävät usein puun sivutuotteita lämpöenergian tuottamiseen, jota voidaan edelleen hyödyntää puun kuivaamisessa.

## **4.2 Sosiaalinen raportointi**

### **4.2.1 ESRS S1-2**

ESRS S1-standardi määrittää ilmoitusvaatimukset koskien omaa työvoimaa, ja toiminnan materiaalista vaikutusta heihin. Tämä standardi kattaa sekä työsuhteessa olevat henkilöt, että toimijat, joilla on jonkinlainen sopimus yrityksen kanssa. Se ei koske yrityksen arvoketjun ensimmäisiä ja viimeisiä tekijöitä. Standardi edellyttää työvoiman kuvausta, ja heidän osa-alueidensa keskeisiä ominaisuuksia. (EFRAG 2023, 5–7.)

ESRS S2-standardi käsittää samat asiat kuin ESRS S1, mutta koskien koko arvoketjua (EFRAG 2023, 4-5). ESRS S2-standardin mukaan raportoitaessa on hyvä muistaa olennaisuusperiaate, eli kaikkia alla olevan taulukon parametrejä ei ole välttämätön ilmoittaa aivan samassa suhteessa kuin S1:sen kohdalla, jos tiedot eivät ole yhtä relevantteja yrityksen toimintaan. Esimerkkinä arvoketjun ääripäiden etu- ja palkitsemissysteemit.

Taulukko 6. ESRS S1 ja S2 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus	2025	2030	2030→
<b>Työolosuhteet</b>	Turvallisuus, henkilöstön määrä (numeerinen arvo, naisten ja miesten jakauma), urakoitsijat, työajat, maksetun palkan määrä (€), palkitseminen, sosiaalinen vuoropuhelu, terveys, yhdistysvapaus, luottamusmiehistön olemassaolo, tiedonsaanti-, kuulemis- ja osallistumisoikeus (teksti)	x	x	x
<b>Tasapuolinen kohtelu ja mahdollisuudet</b>	Koulutus ja taitojen kehittäminen (koulutustunti/hlö), sukupuolten välinen tasa-arvo ja samasta työstä samanarvoisen palkka vammaisten työllisyys ja osallisuus, toimet väkivallan ja häirinnän estämiseksi, monimuotoisuus (teksti)	x	x	x
<b>Muut työhön liittyvät oikeudet</b>	Työehtosopimukset, nollatoleranssi lapsityövoimaan ja pakotyöhön, oikeus yksityisyyteen (teksti)			
<b>Muut toimenpiteet, joilla pyritään estämään negatiivisia vaikutuksia</b>	Edut, maksetut osingot (€)	x	x	x

Raportoitavat sosiaaliset asiat ovat enimmäkseen helpompi tehdä kirjallisesti. Numeerisesti esitettävät indikaattorit olisivat näiden standardien suhteen helppointa yhdistää yhdeksi kokonaisuudeksi, koska raportoitavat asiat ovat pitkälti taloudellisia tai henkilöstöön liittyviä. Tulokset S1 ja S2 osalta on esitetty taulukossa 6.

#### 4.2.2 ESRS S3-4

ESRS S3 -standardin tavoite on määrittää ilmoitusvaatimukset koskien niitä vaikutuksia, joita yrityksen ja sen arvoketjujen toiminnasta aiheutuu toimintaan liittyviin yhteisöihin. Nämä vaikutukset voivat aiheutua tuotteiden, palveluiden ja liiketoimintasuhteiden kanssa. (EFRAG 2023, 4–6.) ESRS S4 -standardin tavoite on määrittää ilmoitusvaatimukset koskien vaikutuksia liittyen loppukäyttäjiin ja kuluttajiin, jotka voivat kohdata materiaalisia riskejä ja mahdollisuuksia yrityksen tai sen arvoketjun toimista. Standardi edellyttää avaamaan ovatko vaikutukset negatiivisia vai positiivisia. Tulokset on esitetty taulukossa 7. (EFRAG 2023, 4–5.)

Taulukko 7. ESRS S3 ja S4 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

Mitattava tekijä	Indikaattorit ja niiden kuvaus
<b>Yhteisöjen taloudelliset, sosiaaliset ja poliittiset oikeudet (S3)</b>	Maahan ja sen turvallisuuteen liittyvät vaikutukset, mahdolliset työpaikat, perustarpeet
<b>Yhteisöjen kansalais- ja poliittiset oikeudet (S3)</b>	Ilmaisu- ja kokoontumisvapaus
<b>Erityisoikeudet (S3)</b>	Alkuperäiskansat, suostumukset, itsemääräämisoikeus.
<b>Tiedonvälityksen vaikutukset (S4)</b>	Pääsy tuotteiden (laatu)tietoihin, yksityisyys, rek-lamaatit
<b>Kuluttajien ja loppukäyttäjien henkilökohtaisuus (S4)</b>	Turvallisuus, terveys, lastensuojelu

<b>Kuluttajien ja loppukäyttäjien sosiaalisen osallisuus (S4)</b>	Vastuulliset markkinointikäytännöt
---	------------------------------------

Näiden standardien osalta raportointi tulee tuottaa kirjallisesti, jotta raportin lukija saa tarpeeksi tietoa kyseisiin indikaattoreihin liittyvistä toimintaperiaatteista ja ajatuksista yrityksen näkökulmasta. Näihin tietoihin perehtyminen ja niistä raportointi on tärkeää yrityksen toiminnan läpinäkyvyyden kannalta.

### 4.3 Hallinnollinen raportointi

Hallinnollisen raportoinnin osalta on vain yksi standardi eli ESRS G1. Tämän standardin tavoitteena on määrittää ilmoitusvaatimukset, joiden avulla toimijat voivat ymmärtää yrityksen toiminnan strategiaa, lähestymis- sekä menettelytapoja, prosesseja, ja liiketoiminnan suorituskykyä. Standardissa keskitytään asioihin, joita kutsutaan yleisnimellä liiketoimintakäytäntö. (EFRAG 2023, 4–5.)

Taulukko 8. ESRS G1 mukainen raportointi (EFRAG 2023).

<b>Mitattava tekijä</b>	<b>Indikaattorit ja niiden kuvaus</b>
<b>Liiketoiminnan etiikka ja yrityskulttuuri</b>	Lahjonnan ja korruption vastaisuus, pilliinpuhaltelijoiden suojele
<b>Suhteiden hallinta</b>	Suhteet toimittajiin, maksukäytännöt, toiminta myöhästyneiden maksujen/toimitusten suhteen
<b>Toiminnan sitoumukset ja muut toimet</b>	Toiminta politiikan ja poliittisen vallan käytön suhteen
<b>Koulutus</b>	Paljonko koulutusta vaaditaan, kuinka usein, miten toteutetaan

Tämän standardin asiat on helpointa raportoida kirjallisesti. Kaikki raportoitavat indikaattorit pystytään käymään läpi tällä tavoin, eikä numeerisia arvoja tarvita. Koska hallinnollisen raportoinnin kokonaisuus ei ole niin iso, on siihen

tärkeä suhtautua huolellisesti, jotta kyetään mahdollisimman avoimesti ja kattavasti tuomaan esille yrityksen periaatteet kyseisiin tekijöihin liittyen. Tulokset on esitetty taulukossa 8.

#### **4.4 Kestävyyseraportoinnin tarkistuttaminen**

Direktiivi 2013/34/EU edellyttää, että jäsenvaltiot varmistavat lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen tarkistavan, onko annettu raportti muista kuin taloudellisista tiedoista. Direktiivi ei vaadi, että riippumaton varmennuspalvelujen tarjoaja tarkastaa nämä tiedot, mutta jäsenvaltiot voivat halutessaan vaatia tällaista tarkastusta. Jos kestävyysraportoinnille ei asetettaisi varmennusvaatimusta, olisi se ristiriidassa sen kanssa, että lakisääteisen tilintarkastajan on annettava kohtuullinen varmuus taloudellisista tilinpäätöksistä. Tämä voisi heikentää julkistettujen kestävyystietojen uskottavuutta, eivätkä tiedot silloin täyttäisi käyttäjien tarpeita. Tavoitteena on, että taloudellinen raportointi ja kestävyysraportointi olisivat yhtä luotettavia. Kestävyysraportoinnin varmennusstandardeja ei kuitenkaan ole vielä sovittu yhtenäisesti. Tämä voi johtaa siihen, että eri osapuolet ymmärtävät ja odottavat eri asioita siitä, mitä kohtuullinen varmuus tarkoittaa kestävyystietojen kohdalla, erityisesti ennakkoivien ja laadullisten tietojen osalta. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, 20–21.)

Tämän vuoksi olisi hyvä harkita vaiheittaista lähestymistapaa, jolla parannetaan kestävyystietojen varmennuksen tasoa. Tämä voisi alkaa siitä, että lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tehtävänä olisi antaa lausunto, jossa he arvioivat rajoitetun varmuuden perusteella, onko kestävyysraportointi Euroopan unionin vaatimusten mukaista. Lausunnossa tulisi käsitellä muun muassa sitä, onko kestävyysraportointi tehty unionin kestävyysraportointistandardien mukaisesti, yrityksen prosessia näiden standardien mukaisesti raportoitavien tietojen tunnistamisessa ja kestävyysraporttiin merkittyjen tunnisteiden oikeellisuutta. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, 21.)

Jäsenvaltioiden tulisi vaatia, että direktiivin 2013/34/EU mukaisesti kestävyysraportointia tekevät yritykset julkaisevat toimintakertomuksensa maksutta

verkkosivuillaan. Digitalisaatio mahdollistaa tietojen tehokkaamman hyödyntämisen ja voi tuoda merkittäviä kustannussäästöjä sekä käyttäjille että yrityksille. Digitalisaation avulla tiedot voidaan keskittää avoimeen ja saavutettavaan muotoon unionin ja jäsenvaltioiden tasolla, mikä helpottaa niiden lukemista ja vertailua. Yritysten tulisi siis olla velvollisia laatimaan toimintakertomuksensa sähköisessä muodossa, kuten komission delegoidussa asetuksessa (EU) 2019/815 artiklassa 3 on määritelty. Lisäksi niiden tulisi merkitä kestävyysraporttinsa tunnisteilla, mukaan lukien asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 vaaditut tiedot, kun tämä sähköinen raportointimuoto on määritelty. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, 19.)

#### **4.5 Ympäristöviestinnän toteuttaminen**

Nyky päivänä ympäristöviestintä on jatkuvasti tärkeämpää yritystoiminnassa. Siitä tekee olennaista ympäristökysymysten roolin korostuminen yhteiskunnassa, sekä yleinen viestinnän merkityksen korostuminen. Ympäristöviestintä itsessään voi tarkoittaa montaa asiaa, mutta tämän työn perusteella sitä voisi kutsua niin ympäristöraportoinniksi, tai ympäristöasioita koskevaksi viestinnäksi, jolla voidaan saada etua kilpailijoihin nähden. (Lyytimäki & Palosaari 2004, 4–12.)

Ympäristöviestintää voidaan tehdä puhelein ja elein, mutta suurin ja näkyvin kanava on internet. Kun yritys tekee CSR-Direktiivin mukaista vastuullisuusraportointia, voi se tuoda raportoinnin mukana saatavia tietoja esille omissa sosiaalisen median kanavissaan. Kun kaikki tekijät ovat direktiivin mukaan kunnossa ja huolehdittu, ei ole myöskään mahdollisuutta tahalliseen tai tahattomaan viherpesuun. Vastuullisten tekojen esiintuominen on positiivinen valttikortti markkinoilla, ja eri sidosryhmät ovat niistä varmasti kiinnostuneita, joten tällainen mahdollisuus on ehdottomasti käytettävä hyväksi.

#### **4.6 Tulosten tarkastelu**

Tutkimus ja tulokset auttoivat syventämään ymmärrystä liittyen ESG-raportointiin ja CSR-Direktiiviin usealla eri tavalla. Ensinnäkin selväksi tuli se, että ESG ja CSRD eivät ole pelkästään ylimääräisiä velvoitteita yritykselle, vaan niiden on tarkoitus olla osa nykyaikaista ja kestävästä liiketoimintaa. Kestävyys

ei ole vain eettistä toimintaa, sillä sen avulla voidaan saavuttaa merkittäviä liiketoimintaetuja, kuten mainetta ja asiakasuskollisuutta. Tulokset osoittavat myös, kuinka raportointi vaikuttaa suoraan yrityksen toimintaan ja strategiaan. Sen noudattaminen vaatii yritykseltä avoimuutta, sekä kykyä tunnistaa ja hallita ympäristöön, sosiaalisiin kysymyksiin ja hallintoon liittyviä riskejä. Nämä asiat voivat johtaa muutoksiin toiminnassa, kun halutaan asettaa prosessit linjaan kestävän kehityksen tavoitteiden kanssa.

Tuloksia tarkastellessa tulee selväksi, kuinka iso rooli ESRS-standardeilla on kestävyysraportoinnissa. Ne muodostavat CSRD:n kanssa kokonaisuuden, joka ohjaa yritysten kestävyysraportointia yksityiskohtaisemmaksi ja läpinäkyvämmäksi. Yrityksen saadessa raportoinnin oikeanlaiseksi, voi sitä käyttää hyväksi myös ympäristöviestinnässä. Tehdyt kestävyystoimet ovat edullisia tuoda ilmi, sillä niillä voi saavuttaa kilpailuetua liiketoiminnassa. Kestävyysraportointidirektiivi tuo yritykselle mahdollisuuden edistää kestävä kehitystä, ja samalla luoda arvoa niin itselleen kuin yhteiskunnalle. Haasteena on parhaan mahdollisen raportointitavan rakentaminen ja monen uuden raportoitavan tekijän mittaaminen, mutta nämä toiminnot kehittyvät, mitä pidempään raportointia tekee.

Tuloksissa esiintyvä raportointimalli on tehty olennaisuusperiaatteen mukaan sahalaitoksen toimintaa varten. On tärkeä osoittaa yritykselle ja sen sidosryhmille relevantteja tietoja, joiden perusteella yhtiön toimintaa voi tarkastella sekä vertailla muiden alan toimijoiden kanssa. Mallin kiteyttäminen taulukoiksi oli haastavaa, sillä pääasiallisesti lakitekstiin perustuvaa materiaalia, jota on runsas määrä, on hankalaa tiivistää helposti luettavaksi kokonaisuudeksi. Tämän vuoksi muiden yritysten GRI-mallin mukaan tehdyt vastuullisuusraportit ovat esimerkkeinä hyviä, kun halutaan ymmärtää raportointia ja siihen liittyviä yksityiskohtia.

## **5 JOHTOPÄÄTÖKSET**

Työn tutkimuskysymyksinä oli selvittää toimeksiantajalle, mitä ESG-raportointi ja CSR-Direktiivi tarkoittavat ja miten ne vaikuttavat heidän toimintaansa. Näiden avulla saataisiin selville kokonaiskuva vastuullisuus/kestävyysraportoinnista, joten siihen pystyttäisiin alkaa valmistautumaan. Lisäksi tavoitteena oli



esittää malli, jolla raportointia voi suorittaa. Työn edetessä tuli selväksi, että CSRD:n mukana tulevat ESRS-Standardit ovat myös hyvin olennainen osa vastuullisuusraportointia, ja näistä saadut tiedot muodostavatkin merkittävän osa tuloksista

Teoriaosuus oli pohjustusta aiheeseen, ja sen avulla saa ymmärryksen ESG-raportoinnista, CSR-Direktiivistä ja ESR-Standardeista. Nämä ovat tärkeitä tekijöitä tuloksien tulkintaa varten, ja sen myötä tutkimuskysymyksiin vastamista varten. Tutkimusmenetelmien valinnalla mahdollistettiin kokonaiskuvan hahmottaminen ja tuloksien saaminen.

Tuloksiin onnistuttiin kokoamaan yhteen oikeita asioita, ja mainittujen tekijöiden on määrä noudattaa standardeja. Oli kuitenkin haastavaa kerätä olennaisuusperiaatteiden mukaisesti kaikki tarvittavat ja relevantit tiedot, tuntematta tarkkaan kaikkia yritystoiminnan osa-alueiden elementtejä. Tuloksista tulee kuitenkin ilmi, miten kestävyysraportointidirektiivin mukaista raportointia tulisi toteuttaa. Direktiivin mukainen raportointi tuo uusia näkökulmia toiminnan tarkasteluun ja vaikuttaa yrityksen toimintaan, kun huomioon tulee ottaa yksityiskohtaisemmin kestävään kehitykseen liittyvät kysymykset. Jos aiheesta omaa aiempaa teoreettista tietoa, kykenee tuloksista ymmärtämään, miten ESR-Standardit täydentävät ESG-raportointia ja sitä kautta vaikuttavat esimerkiksi vastuullisuusstrategiaan.

Toimeksiantajan toiveena oli, että työssä esitettäisiin mahdollisia työkaluja, joita tarvittaisiin raportoinnin toteuttamiseen. Näitä tuli esiin standardeissa vain yksi, eli GHG-protokolla, jota käytetään ilmastovaikutusten laskentaan. Osasta raportoinnissa vaadittavasta tiedosta toimeksiantajayritys pitää kirjaa, mutta jäljellejääviin on kehitettävä tapoja, jotta raportoitavat tiedot saadaan selville. Malleja ja työkaluja näiden tekemiseen löytyy, ja oletuksena on, että ne ovat käytettävissä, jos määrätyn standardissa esitetyn indikaattorin (data point) kohdalla ei erikseen käytettävää metodia säädetä.

Tutkimuksen aiheena kestävyysraportointi on suhteellisen uusi kokonaisuus, sillä tarkasteltava direktiivi ja sitä ohjaavat standardit ovat tulleet voimaan vuodenvaihteessa 2024. Tällöin työn sisällön pitäisi pysyä pääpiirteittäin hyödylli-

senä pidemmän aikaa. Direktiiviä voidaan vielä soveltaa ajan myötä ja varsinkin pienyrityksien kohdalla, joille raportointi on myös suunniteltu asetettavan velvoitteeksi tulevaisuudessa. Myös politiikassa esiintyy eriäviä mielipiteitä niin EU:n kuin kansallisella tasolla mikä voi vaikuttaa negatiivisesti vastuullisen yritystoiminnan edistämiseen. Tutkimus ja sen tulokset mahdollistavat aiheen parempaa käsitystä sekä antaa työkaluja vastuullisuusraportointiin valmistautumiseen niin toimeksiantajayritykselle, kuin muille samassa tilanteessa oleville pk-yrityksille. Raportoitavaa tietoa on sovellettava yrityksen toimialan ja olennaisuusperiaatteen mukaan.

## LÄHTEET

Argenti, P. 2016. Corporate responsibility. California: Sage Productions.

Bureau Veritas. 2024. CSRD – Yritysten kestävyysraportointidirektiivi. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://www.bureauveritas.fi/vastuullisuus/yritysvastuuraportointi/csrd-yritysten-kestavyysraportointi-direktiivi>. [viitattu 3.4.2024].

Ecoreal s.a. Ympäristö- ja vastuullisuuspalvelut. EU-taksonomia. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://www.ecoreal.fi/ymparisto-ja-vastuullisuuspalvelut/eu-taksonomia/>. [viitattu 29.3.2024].

EFRAG. 2023. First set of ESRS – the journey from PTF to delegated act. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://www.efrag.org/lab6?AspxAutoDetectCookieSupport=1>. [viitattu 29.3.2024].

Elinkeinoelämän Keskusliitto. 2022. Vastuullisuuden EU-sääntely etenee – mihin pk-yritysten on varauduttava. PDF-dokumentti. Saatavissa: [https://ek.fi/wp-content/uploads/2023/01/EK\\_Vastuullisuus\\_EU\\_ok.pdf](https://ek.fi/wp-content/uploads/2023/01/EK_Vastuullisuus_EU_ok.pdf). [viitattu 29.3.2024].

Elkington, J. 2004. Enter the triple bottom line. PDF-dokumentti. Saatavissa: <https://johnelkington.com/archive/TBL-elkington-chapter.pdf>. [viitattu 29.3.2024].

Euroopan komissio. 2023. Yritysten kestävyysraportointi. WWW-dokumentti. Saatavissa: [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en?prefLang=fi&etrans=fi](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en?prefLang=fi&etrans=fi). [viitattu 29.3.2024].

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464.

GreenCarbon. 2023. EU:n vastuullisuusdirektiivi ei kosketa meitä, vai kosketaako sittenkin. WWW-dokumentti. Saatavissa: [CSRD, EU:n uusi vastuullisuusdirektiivi \(greencarbon.fi\)](https://greencarbon.fi). [viitattu 1.4.2024].

Pelli, P. 2024. EU:n kiistelty yritys vastuulaki hyväksyttiin. Helsingin Sanomat. WWW-Dokumentti. Saatavissa: [EU:n kiistelty yritys vastuulaki hyväksyttiin - Talous | HS.fi](https://www.hs.fi/talous/artikkelit/2024-04-15/eu-n-kiistelty-yritys-vastuulaki-hyvak-syttiin). [viitattu 15.4.2024].

Huttunen, L. 2023. Euroopan unionin yritys vastuudirektiivi muuttaa yritys vastuun valvottavaksi. Lab Open. WWW-Dokumentti. Saatavissa: <https://www.labopen.fi/lab-pro/euroopan-unionin-yritys vastuudirektiivi-muuttaa-yritys vastuun-valvottavaksi/>. [viitattu 30.3.2024].

Hänninen, J. 2003. Arvoketjun määrittely. KyAMK. WWW-dokumentti. Saatavissa: [Liiketoiminnan kehittäminen - Arvoketjut ja ansaintalogiikka \(ncp.fi\)](https://www.ncp.fi). [viitattu 1.4.2024].

JPJ-Wood Oy. 2023. Company. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://jpj-wood.fi/en/company/>. [viitattu 29.3.2024].

Kaarto, E. 2024. Vastuullisuus ja ESG-raportointi murroksessa – mihin yritysten on varauduttava. Blogi. Päivitetty 5.3.2024. Saatavissa: <https://procoun-tor.fi/blogi/vastuullisuus/>. [viitattu 1.4.2024].

Karppinen, R. 2023. Kestävyysraportoinnin uudet ESRS-standardit on julkaistu. Blogi. Saatavissa: <https://tofuture.fi/uudet-esrs-standardit-julkaistu>. [viitattu 30.3.2024].

Khan, M. 2019. Corporate governance, ESG, and stock returns around the world. PDF-dokumentti. Saatavissa: <https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1080/0015198X.2019.1654299?needAccess=true>. [viitattu 29.3.2024].

Kokkonen, P. 2020. ESG- johtaminen ja vastuullisuus. PowerPoint-esitys. Saatavissa: <https://aoe.fi/api/v1/download/file/esgjohtaminenjavastuullisuus-1604047104738.pptx>. [viitattu 29.3.2024].

Leskinen, N. 2023. Olennaisuusperiaate yritysvastuuraportoinnissa pankkialalla. LUT-Yliopisto. Pro Gradu. PDF-dokumentti. Saatavissa: [Pro Gradu Leskinen Nina.pdf \(lut.fi\)](Pro%20Gradu%20Leskinen%20Nina.pdf%20(lut.fi)). [viitattu 30.3.2024].

Lyytimäki, J. & Palosaari, M. 2004. Ympäristöviestinnän tutkimus Suomessa. Suomen Ympäristökeskus. PDF-Dokumentti. Saatavissa: [SY683 teksti.pmd \(helsinki.fi\)](SY683%20teksti.pmd%20(helsinki.fi)). [viitattu 1.4.2024].

Peill, E. 2022. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista. ESG-Palvelu. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>. [viitattu 29.3.2024].

Quentic. 2023. ESG-kriteerit ja raportointi. WWW-dokumentti. Saatavissa: [ESG-kriteerit ja raportointi \(quentic.fi\)](ESG-kriteerit%20ja%20raportointi%20(quentic.fi)). [viitattu 15.4.2024].

Rajala, J s.a. Viherpesu ympäristöviestinnässä. Powerpoint-Dokumentti. Saatavissa: [https://learn.xamk.fi/pluginfile.php/2162705/mod\\_resource/content/4/Ymp%C3%A4rist%C3%B6viestinn%C3%A4n%20synnit.pdf](https://learn.xamk.fi/pluginfile.php/2162705/mod_resource/content/4/Ymp%C3%A4rist%C3%B6viestinn%C3%A4n%20synnit.pdf) [viitattu 29.3.2024].

Rasche, A. Morsing, M. Moon, J. & Kourula, A. 2023. Corporate sustainability. Managing Responsible Business in a Globalised World. Second Edition. Cambridge: Cambridge University Press.

Third Rock. 2022. GRI:stä ESRS:ään: Mikä muuttuu kestävyysraportoinnissa. Blogi. Saatavissa: [GRI:stä ESRS:ään — mikä muuttuu kestävyysraportoinnissa? - Third Rock](GRI:stä%20ESRS:ään%20%E2%80%93%20mik%C3%A4%20muuttuu%20kest%C3%A4vyysraportoinnissa%20-%20Third%20Rock). [viitattu 17.4.2024].

Tieteen Termipankki. 2014. Sidosryhmä. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://tieteentermipankki.fi/wiki/Nimitys:sidosryhm%C3%A4>. [viitattu 2.4.2024].

Tilastokeskus. s.a. PK-yritys. WWW-dokumentti. Saatavissa: [PK-yritys | Käsitteet | Tilastokeskus \(stat.fi\)](PK-yritys%20|%20K%C3%A4sitteet%20|%20Tilastokeskus%20(stat.fi)). [viitattu 1.4.2024].

TEM082:00/2022. Hallituksen esitys, yritysten kestävyysraportointi (CSRD-direktiivi).

XAMK. s.a. Vastuullisuusraportoinnin ensiaskeleet: Tietopaketti pk-yrityksille.  
<https://learn.xamk.fi/mod/resource/view.php?id=1482581>. [viitattu 29.3.2024].